



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13971.724060/2015-71
ACÓRDÃO	1402-007.629 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOUTON INDUSTRIA E COMERCIO DE ARTIGOS DE CAMA E BANHO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2010

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

A conjugação da motivação dada no Relatório Fiscal e no Auto de Infração de forma a expressar, com clareza, a infração cometida pelo autuado, proporcionando-lhe um perfeito conhecimento dos fatos e contra a autuação ele apresente defesa específica e consistente, não pode acarretar a nulidade do auto de infração, seja pela alegada não motivação do ato administrativo, seja pelo alegado cerceamento do direito de defesa. As situações que acarretam a nulidade do auto de infração são as descritas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972. Não caracterizados o autor incompetente e/ou o cerceamento do direito de defesa, não se toma como nulo o lançamento de ofício.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO.

A contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos casos de não comprovação de pagamento e/ou existência de dolo.

PASSIVO FICTÍCIO. OMISSÃO DE RECEITAS

A manutenção, no passivo, de obrigação cuja exigibilidade não seja comprovada autoriza a presunção legal de omissão de receitas.

PASSIVO FICTÍCIO. ÔNUS DA PROVA. INVERSÃO

No caso de passivo fictício, após intimação do Fisco para que o fiscalizado comprove a escrituração de suas operações com documentos hábeis e idôneos, o ônus da prova é invertido, passando a ser do Impugnante. No caso concreto, o contribuinte não logrou êxito em confirmar a origem e a suposta tributação dos valores em aberto em sua contabilidade, considerados como passivo fictício pela autoridade lançadora.

GLOSA DE CUSTOS NÃO COMPROVADOS

Os custos e despesas ocorridos no período-base devem estar comprovados por documentos hábeis e idôneos para permitir a dedutibilidade perante a legislação fiscal.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO.

Evidenciada, pelas provas carreadas aos autos, a intenção dolosa tendente a ocultar do Fisco a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, de modo a reduzir o montante do imposto devido, cabível a imposição da multa qualificada, prevista no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996. Redução de 150% para 100% em face da alteração da legislação com efeito retroativo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema. Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. A multa de ofício integra o crédito tributário, portanto, após o seu vencimento, sobre ela incidem juros de mora. Súmula CARF nº 108.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para manter parcialmente os créditos tributários lançados tal como decidido pelo acórdão de piso e aplicar a retroatividade benigna, devendo a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100% com fulcro no art. 106, II, alínea “c”, do CTN.

Assinado Digitalmente

Ricardo Piza Di Giovanni – Relator

Assinado Digitalmente

Sandro de Vargas Serpa – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto e Sandro de Vargas Serpa (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração relativo a fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário 2010, que constituiu os créditos tributários abaixo, sob a tributação na forma do LUCRO REAL, em face da apuração das seguintes infrações:

- OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL - PASSIVO FICTÍCIO; e
- CUSTOS DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS - CUSTOS NÃO COMPROVADOS;

Nos seguintes valores: Tributo Valor do Principal IRPJ R\$ 1.463.010,72; R\$ PIS 50.910,34; CSLL R\$ 529.755,01 e COFINS R\$234.496,10.

A Multa Proporcional aplicada em relação à infração OMISSÃO RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL (PASSIVO FICTÍCIO) foi de 75%; e, acerca da infração CUSTOS NÃO COMPROVADOS, a Multa Proporcional aplicada foi de 150%.

A empresa autuada tem a forma de sociedade empresária limitada, e tem por objeto social: a indústria e comércio atacadista e varejista de artigos de cama, mesa e banho; a indústria e comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios; a indústria e comércio de artefatos têxteis pra uso doméstico; a promoção de vendas e divulgação de produtos, conforme Cláusula Quinta do seu Contrato Social, fl. 9832.

A autoridade fiscal apurou as seguintes infrações: 1) OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL: **PASSIVO FICTÍCIO** – omissão de receita caracterizada pelo registro, no passivo, de valores não comprovados lançados a crédito da conta 22030100025 – Adiantamento para Aumento de Capital; e omissão de receita caracterizada pelo registro, no passivo, de valores não comprovados lançados a crédito da conta 21010100563 – Sérgio Lopes Lombardi. 2) CUSTOS DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS: **CUSTOS NÃO COMPROVADOS**.

O Relatório Fiscal consta às fls.9757/9766 e aponta que o procedimento fiscal foi instaurado para verificação de indícios de omissão de receitas, consubstanciados em inconsistências nas contas de adiantamento de clientes, adiantamento para aumento de capital, e adiantamento a fornecedores no AC 2010, e em índices de tributação da receita bruta significativamente inferiores à média do setor no AC 2011.

A autoridade fiscal, visando prevenir qualquer discussão sobre decadência, optou por efetuar o encerramento parcial do procedimento fiscal para lançar os tributos devidos por infrações apuradas no AC 2010 - o procedimento fiscal iniciado abrange os AC 2010 e AC 2011 (Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF de fls. 38 a 41).

O contribuinte entregou os documentos, fls. 43 a 106 e fls. 107 a 489, dentre os quais foram identificados elementos relacionados apenas a adiantamento a fornecedores, pelo que a fiscalização expediu o Termo de Intimação Fiscal – TIF nº 1, fls. 490 a 492, que reitera a exigência de documentos que amparam os lançamentos nas demais contas de adiantamento examinadas.

O contribuinte apresentou o Demonstrativo de Adiantamentos – conta 110207, fls. 498 a 517. Posteriormente, acrescentou a carta de fls. 519/520, pela qual encaminhou os documentos de fls. 521 a 783, e prestou diversos esclarecimentos, afirmando que aos adiantamentos para aumento de capital *“decorrem de adiantamentos realizados por sócios, originados de créditos que os mesmos possuíam perante fornecedores desta contribuinte e que foram usados para compensar débitos da empresa decorrentes de aquisições de produtos, tudo conforme demonstram os lançamentos contábeis que seguem em anexo”*.

O demonstrativo de fl. 521 relaciona as notas fiscais de aquisição de mercadorias da BUETTNER quitadas com os créditos dos sócios junto a esse fornecedor.

O contribuinte declarou já ter apresentado a documentação relativa aos adiantamentos registrados na conta 110207 – ADIANTAMENTOS, e, em relação aos adiantamentos de clientes, apresentou os demonstrativos de fls. 522 a 783 e informou que *“nem sempre os recebimentos eram identificados dentro do próprio mês e por isso eram lançados no sistema de forma aglutinada, por blocos”*. Acrescenta que a falta de pessoal e estrutura administrativa só permitiam a identificação e conciliação dos adiantamentos recebidos à medida da disponibilidade de tempo, *“algumas vezes até meses depois”*. Completa suas alegações afirmando que *“todos os valores possuem origem em operações de venda respaldadas por notas fiscais emitidas e devidamente comprovadas, tudo conforme se pode observar das notas fiscais já previamente entregues e das planilhas que ora se juntam, onde estão detalhados e abertos (sic) as contrapartidas desses lançamentos que dessa forma restam devidamente identificados”*.

Em vista das informações prestadas em relação aos adiantamentos para aumento de capital a fiscalização reiterou, por meio do TIF nº 2, de fls. 784/785, a requisição de documentação constitutiva dos adiantamentos para aumento de capital, e não a destinação de recursos adiantados, para o qual o contribuinte finalmente encaminhou contratos entre o sócio mutuante e as mutuárias BUETTNER, às fls. 794 a 796, e SELBY BRASIL TÊXTIL LTDA, às fls. 797 a 799, e as notas fiscais quitadas com esses créditos, esclarecendo, que não houve emissão de duplicatas ou qualquer outro tipo de título para cobrança dessas operações em face de acordo **verbal** pactuado entre as partes pelo qual as operações seriam simplesmente baixadas da contabilidade das empresas envolvidas.

Em face das informações prestadas, a fiscalização expediu o TIF nº 3, às fls. 824 a 826, que requisitou comprovação de lançamentos específicos a crédito da conta de adiantamentos para aumento de capital, ressaltando que não foi identificado qualquer lançamento na referida conta, em valores e datas coincidentes com os montantes referidos nos contratos.

Por carta, à fl. 831, o contribuinte informou que, em relação ao lançamento de R\$ 1.300.000,00 descrito no item 2 da intimação, *“os documentos comprobatórios e esclarecimentos que a empresa tem a prestar a respeito são os já apresentados quando da resposta ao termo de*

intimação fiscal nº 02, anteriormente realizada”. E, em relação aos demais itens, declarou que “não localizou os referidos documentos”.

Posteriormente, a fiscalização expediu o TIF nº 4, de fls. 832 a 836, para requisitar a escrituração fiscal em meio magnético, bem como a documentação relativa aos lançamentos a título de juros de mora e *royalties*.

Em resposta de fls. 841/842, o contribuinte apresentou, pelos termos de fls. 844 a 845, os arquivos da escrituração fiscal relativos às notas fiscais emitidas pelo próprio e por terceiros, além dos arquivos auxiliares, todos até a competência 06/2011, esclarecendo que passou a transmitir o SPED Fiscal a partir da competência 07/2011. Além disso, informou estar apresentando contratos de licença e *royalties*, bem como comprovantes de despesas de juros de mora.

Em relação a notas fiscais de serviços, tanto próprias quanto de terceiros, declarou o contribuinte não ter exercido tal atividade, e, quanto aos arquivos de controle de estoque e registro de inventário (item 5 do TIF nº 4), solicitou prorrogação de prazo por 45 dias úteis, sendo fixado termo final em 09/12/2015, por meio do Comunicado nº 2, de fls.1457/1458, para o qual o contribuinte apresenta os documentos de fls. 1469 a 9715.

Com relação ao PASSIVO FICTÍCIO APURADO EM 2010, a fiscalização identificou lançamentos suspeitos nas contas passivas 22030100025 – ADIANTAMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL, e 21010100563 –SÉRGIO LOPES LOMBARDI, motivando a requisição de documentação comprobatória por meio do TIF nº 01, não atendido, e reprisada no TIF nº 02, para os quais o contribuinte apresentou instrumentos particulares de mútuo entre seu sócio, SÉRGIO LOPES LOMBARDI, credor, e as empresas BUETTNER E SELBY, devedoras em seus respectivos contratos, além de notas fiscais emitidas pela BUETTNER, alegando que os lançamentos nas referidas contas contábeis são resultados de acordos “verbais”, pelos quais o credor aceitou receber seu crédito em mercadorias fornecidas pela BUETTNER para a BOUTON, o que justificaria as antecipações de capital como contrapartida.

Relatou a fiscalização que quando foi confrontado, por meio do TIF nº.3, com os lançamentos contábeis referentes a essas operações, o contribuinte não teria comprovado a ocorrência efetiva dos eventos, limitando-se a informar que os esclarecimentos relativos ao assunto se restringem ao que já fora apresentado, isto é, acredita que os lançamentos se sustentam apenas com base em instrumentos particulares. Interpretou a fiscalização que acordos “verbais” não têm poder probatório e constituem prática implausível em operações regulares envolvendo quantias tão elevadas e empresas de porte tão significativo.

Fundamentou também a fiscalização que no plano jurídico-tributário a falta de documentação comprobatória dos lançamentos a crédito registrados na conta 22030100025 – ADIANTAMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL, e 210101000563 – SÉRGIO LOPES LOMBARDI, autorizam a presunção legal de omissão de receitas pela constituição de passivo cuja efetividade e

exigibilidade dos valores abaixo demonstrados o contribuinte não logrou comprovar, sujeitando-se ao disposto no artigo 281 do RIR:

Tabela 1 - Créditos não comprovados no passivo

Conta	Descrição da conta	Data	Valor	Histórico
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	01/02/2010	100.000,00	VLR ADTO AUMENTO CAPITAL
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	01/02/2010	1.300.000,00	LCTO.CTAS A PAGAR 26/02
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	01/07/2010	125.475,04	LANCAMENTO CONTAS A PAGAR
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	28/09/2010	30.000,00	VLR RECEB SERGIO L LOPES N/DATA
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	14/10/2010	30.000,00	VLR RECEB SERGIO L LOMBARDI N/DATA
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	08/11/2010	300.000,00	TRANSFERENCIA SALDO DEVEDOR
21010100563	Sergio Lopes Lombardi	04/10/2010	200.000,00	Lancamento de Contas a Pagar
21010100563	Sergio Lopes Lombardi	08/11/2010	100.000,00	Lancamento de Contas a Pagar
21010100563	Sergio Lopes Lombardi	31/12/2010	900.000,00	OBTENCAO DE EMPRESTIMO LOMBARDI

Os valores acima foram considerados receitas omitidas e tributadas na forma da legislação, por meio de auto de infração.

Com relação aos CUSTOS NÃO COMPROVADOS EM 2010, a fiscalização fundamentou que meio do item 5 do TIF nº 5, foram requisitados os comprovantes de pagamentos das mercadorias adquiridas à vista da empresa BUETTNER constantes das notas fiscais relacionadas no Anexo IV do referido termo (fl.910).

Em atendimento o contribuinte apresentou documentos diversos, às fls. 979 e seguintes, sem esclarecimento formal. Analisando os documentos, a fiscalização observou que nenhum deles apresenta datas e valores coerentes com as notas fiscais de aquisição de mercadorias relacionadas no Anexo IV do TIF nº 5. Segunda a fiscalização *“trata-se de uma malsonante tentativa de harmonizar e compor o todo com partes aleatórias e estranhas entre si, completamente dissociadas da natureza na nota fiscal que se busca justificar. Essa circunstância torna-se evidente quando o contribuinte apresenta documentos bancários para justificar o pagamento de notas fiscais emitidas dias depois, situação bem ilustrada na documentação de fl. 979, pela qual o contribuinte atribui pagamento da aquisição consignada na nota fiscal nº 49721, emitida em 18/02/2010, a 5 pagamentos que relaciona de forma a totalizar o exato valor da nota fiscal, anexando comprovantes de depósitos bancários, todos com beneficiários estranhos à operação e efetuados em datas bem anteriores a da emissão da nota fiscal a ser liquidada, sendo que apenas três deles (R\$ 70 mil, R\$ 45 mil e R\$ 35 mil) tem valores coincidentes com os pagamentos atribuídos pelo contribuinte. Para atingir o exato valor da nota fiscal, o contribuinte indica a utilização de R\$ 20.757,60, que compõe o depósito de R\$ 119.322,00 efetuado em favor de ESTAMPARIA S/A, e o valor de R\$ 49.140,00 restou desamparado ou, eventualmente, originário de parte do depósito de R\$ 107.460,00.”*

Afirma a fiscalização que *“essas circunstâncias são comuns a todos os documentos examinados, onde só se encontram comprovantes de depósito incoerentes com as notas fiscais de aquisição de mercadorias adquiridas da BUETTNER, efetuados em favor de terceiros, em datas incompatíveis com a data de aquisição e, para atingir o total da nota fiscal, o contribuinte se utiliza do burlesco artifício de “baixas parciais” representativas de parcelas de depósitos bancários, também efetuados por terceiros.*

De acordo com a interpretação da fiscalização, os fatos apurados, à evidência do tamanho embuste, constituem dedução indevida de custos insubsistentes, sujeita a lançamento de ofício com juros de mora e multa qualificada, haja vista a simulação de compra de mercadorias, cujo dolo se revela na inidoneidade de documentos apresentados como prova das operações de aquisição de mercadorias.

A fiscalização procedeu ao encerramento parcial do presente procedimento fiscal, para lançar os tributos devidos no AC 2010, consignando o crédito tributário nos autos do processo nº 13971.724060/2015-71, que seguiu para cobrança administrativa, ficando o procedimento em curso adstrito ao AC 2011.

Em face da constatação, em tese, de crime contra a ordem tributária, a fiscalização lavrou a correspondente representação fiscal para fins penais – processo nº 13971.724554/2015-55.

A Impugnação, em síntese, alegou que:

a) grande parte dos valores notificados foi atingida pela decadência;

b) com relação ao PIS/COFINS, tem-se a completa nulidade das notificações, pois não foi considerada a existência de saldos credores acumulados no período notificado e a necessária recomposição da conta gráfica conforme sistemática não-cumulativa inerente à espécie;

c) os custos glosados são reais e independentemente disso a fiscalização não investigou quando os mesmos foram deduzidos da apuração do IRPJ/CSLL, havendo insanável nulidade por erro na identificação do aspecto temporal dos supostos fatos geradores;

d) não há de se falar em passivo fictício e nem tampouco em omissão de receitas. Ademais, não se atentou a autoridade notificante que a origem de muitos destes lançamentos reside em períodos anteriores àqueles indicados na autuação, o que a um só tempo revela decadência e, também, nulidade;

e) apresenta-se incabível a aplicação de multa qualificada de 150% (exigida em relação aos custos deduzidos do IRPJ/CSLL pretensamente não comprovados), ante a inexistência de fraude e de fundamentação suficiente, isso sem olvidar que, na esteira da jurisprudência do STF, penalidades tributárias não podem exceder a 100% do tributo não recolhido;

f) devem ser excluídos os juros de mora sobre a multa de ofício

Caso remanesça algum valor em aberto, na pior das hipóteses, é inegável a iliquidez e incerteza que inquinam os “débitos”.

(...)

a) o Fisco jamais comprovou que as mercadorias não ingressaram no estabelecimento da empresa. Tal premissa é primordial, já que afirma tratarem-se de compras simuladas;

• b) as notas fiscais que amparam as compras foram emitidas por fornecedor conhecido no mercado, e legítimo, fato, aliás, não contestado pelo Fisco;

- c) o Fisco jamais questionou a existência e a idoneidade do fornecedor em questão (Buettner), vendedor de mercadorias;
- d) o fornecedor em questão confirma a legalidade das notas, bem como a entrega das mercadorias;
- e) o Fisco sequer se preocupou em diligenciar junto ao fornecedor para tentar corroborar suas alegadas suspeitas; e
- f) o Fisco simplesmente entendeu que as compras foram simuladas pelo fato da impugnante não ter conseguido comprovar os pagamentos da forma que ele entendia aceitável, a despeito de todas as provas apresentadas a ele, acrescidas àquelas apresentadas juntamente com a presente defesa.

A Impugnação alegou também que a fiscalização deveria ter investigado quando os custos foram deduzidos da apuração do IRPJ e da CSLL, bem como deveriater investigado o valor pelo qual os custos foram deduzidos da apuração do IRPJ e da CSLL.

Defendeu a Impugnante que não houve omissão de receitas e que a autoridade levantou dúvidas a respeito de adiantamentos para aumento de capital constantes de sua escrituração contábil, o que resultou na apuração de suposta omissão de receita, por pretensa constituição de passivo fictício.

Aduz que seriam aceitáveis explicações fornecidas pelo contribuinte no sentido de que “os lançamentos nas referidas contas contábeis são resultados de acordos ‘verbais’ pelos quais o credor [da Buettner, Sr. Sérgio Lombardi, sócio da impugnante] aceitou receber seu crédito em mercadorias fornecidas pela Buettner para a Bouton, o que justificaria as antecipações de capital como contrapartida, argumentando que o contribuinte teria comprovado “a ocorrência efetiva dos eventos.

Argumentou que o Sr. Sérgio Lopes Lombardi foi diretor comercial da Buettner, e nesta condição acumulou créditos contra aquela pessoa jurídica, que deveriam ter lhe sido pagos, mas que acabaram sendo disponibilizados à mesma via operações de mútuo e que essas operações de mútuo se deram com a Buettner S/A (na ordem de R\$ 800.000,00) e também com a empresa Selby Brasil Têxtil Ltda (no importe de R\$ 300.000,00), controladora daquela.

Afirma a Impugnação que a princípio estes valores deveriam ser pagos em espécie, o que daria ao Sr. Sérgio Lopes Lombardi o direito à percepção, em espécie, do valor total de R\$ 1.100.000,00, acrescido de correção monetária e de juros de 1%. Contudo, diante das já esclarecidas dificuldades financeiras de Buettner S/A (e por arrasto da sua controladora igualmente), optou-se pelo pagamento deste crédito com mercadorias fornecidas por aquela à impugnante, conforme esclarecido na resposta ao termo de intimação fiscal nº. 1 (fls. 519/521). Considerando que os contratos de mútuo previam acréscimos e que o pagamento se deu com mercadorias, e não em pecúnia, acabou havendo uma diferença positiva entre o valor pago pela Buettner S/A e aquele devido contratualmente.

A respeito das *falsas impressões* da autoridade notificante de que as explicações da empresa neste aspecto não teriam restado comprovadas, alegou que haveria necessidade de a fiscalização fundamentar as suas alegações com meios de prova, haja vista, inclusive, o artigo 845, do RIR/1999 (citado à fl. 9805).

Por outro lado, com relação a outros valores apontados na notificação fiscal como pretensas omissões de receita, diz cabem alguns esclarecimentos complementares:

(a) conta 22030100025 – R\$ 1.400.000,00: R\$ 1.300.000,00 dizem respeito aos pagamentos à Buettner com créditos do Sr. Sérgio Lopes Lombardi, acima explicados, e o valor restante de R\$ 100.000,00 na realidade tem origem no sócio Claudemir Eduardo, conforme declaração de imposto de renda deste que acompanha a presente defesa (doc.anexo), (às fls. 10288 a 10301);

(b) conta 22030100025 – 01/07/2010 – R\$ 125.475,04: na realidade se trata de lançamento de notas fiscais de fornecimento de mercadorias emitidas pela empresa Pool Service (CNPJ nº. 02.756.743/0001-11), incorretamente escrituradas como adiantamento de aumento de capital;

(c) conta 22030100025 – 28/09/2010 – R\$ 30.000,00: adiantamento de aumento de capital realizado em espécie pelo Sr. Sérgio Lopes Lombardi, comprovado pelo extrato que foi solicitado ao banco e que tão-logo seja disponibilizado será acostado a esta defesa (doc.anexo);

(d) conta 22030100025 – 14/10/2010 – R\$ 30.000,00: adiantamento de aumento de capital realizado em espécie pelo Sr. Sérgio Lopes Lombardi, comprovado pelo extrato que foi solicitado ao banco e que tão-logo seja disponibilizado será acostado a esta defesa.

(doc. anexo);

(e) conta 22030100025 – 08/11/2010 – R\$ 300.000,00: este valor foi lançado em contrapartida aos lançamentos da conta 21010100563 de 14/10/2010 e 08/11/2010, nos valores de R\$ 200.000,00 e R\$ 100.000,00, respectivamente. Ou seja, não se atentou a fiscalização que todas estas operações envolveram apenas um montante de R\$ 300.000,00, havendo duplicidade neste aspecto;

(f) conta 21010100563 – 14/10/2010 – R\$ 200.000,00: aumento de capital realizado pelo Sr. Sérgio Lopes Lombardi, em espécie;

(g) conta 21010100563 – 08/11/2010 – R\$ 100.000,00: aumento de capital realizado pelo Sr. Sérgio Lopes Lombardi, em espécie;

(h) conta 21010100563 – 31/12/2010 – R\$ 900.000,00: na verdade se trata de mútuo do Sr. Sérgio Lopes Lombardi (cfe. Declaração de IRPF – doc. anexo), incorretamente escriturado como adiantamento para aumento de capital.

Se a Fiscalização não logrou êxito na desconstituição desses eventos contábeis, ante a inexistência de indícios capazes de invalidá-los, tem-se que admitir como verdadeiros os fatos articulados pela empresa.

A presunção não pode ser utilizada apenas porque as provas existentes não demonstram especificadamente o que o fisco deseja. O equilíbrio de forças na relação tributária exige que – paralelamente ao expressivo aumento de força jurídica da presunção de omissão de receita em favor do fisco – esta presunção seja afastada na presença de quaisquer elementos de prova em sentido contrário (vide, à fl.9807, citação de Acórdãos do CARF – 1ª Seção, 1ª Turma Especial, Ac. nº 1804-00.073, julgado em 26/05/09; e 1ª Seção, 2ª Câmara, 1ª Turma, Ac. nº 1201-00.332, julgado em 02/09/10).

Defendeu ainda a existência da Nulidade e decadência, bem como defendeu que não há passivo fictício quando consideradas origens de lançamentos e ainda que não seria cabível a multa qualificada, a qual se permanecer entende que deve ser reduzida para 100%.

Por derradeiro defendeu que não deve ser aplicado juros Selic sobre a multa e que para que o crédito resultante de fiscalização tributária seja regularmente constituído e goze de presunções de certeza, liquidez e exigibilidade, seria necessário que fossem obedecidos todos os princípios inerentes ao procedimento administrativo e que parte substancial do “débito” exigido não poderia prosperar, *ante às inúmeras inconsistências, nulidades e equívocos, entre outras questões (a exemplo da decadência), que denotam a necessidade, quando menos, de um completo refazimento da notificação fiscal – pois, a autoridade julgadora não conseguirá, mediante cálculo aritmético, destacar as parcelas supostamente devidas pela empresa. Para que não restasse caracterizada a incerteza e iliquidez do “débito”, seria necessário que as parcelas a serem dele excluídas fossem perfeitamente destacáveis do total exigido, o que certamente não é a hipótese que se apresenta.*

A DRJ julgou improcedente a Impugnação.

O Recurso Voluntário manteve os argumentos da Impugnação, acrescentando o argumento de NULIDADE DO ACÓRDÃO da DRJ, afirmando que *“evidentemente cerraram os olhos ao argumento em torno da necessidade apurar o lançamento destes custos na apuração do IRPJ/CSLL, e não simplesmente considerar de modo automático a emissão da NF como apropriação das despesas, contaminando os aspectos material e temporal do lançamento e que outro argumento para o qual se quedou absolutamente omissos diz respeito ao não abatimento dos impostos recuperáveis, cuja análise, da mesma forma, não tem nenhuma vinculação com as provas apresentadas pela contribuinte.*

Às fls. 13774 dos autos consta Despacho reconhecendo que os valores referentes à exigência de IR e CSLL SOBRE PASSIVO FISCTÍCIO foram incluídos no PERT e estão incluídos no processo 13971.724554/2015-55.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Ricardo Piza Di Giovanni**, Relator

O Recurso Voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo conhecido.

Tratam os autos de lançamento de ofício atinente a IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e a acréscimos legais, ano-base 2010, focado em supostas omissões de receita e na *pretensa* não comprovação de custos deduzidos da apuração do IRPJ/CSLL.

A empresa autuada tem a forma de sociedade empresária limitada, e tem por objeto social: a indústria e comércio atacadista e varejista de artigos de cama, mesa e banho; a indústria e comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios; a indústria e comércio de artefatos têxteis para uso doméstico; a promoção de vendas e divulgação de produtos, conforme Cláusula Quinta do seu Contrato Social, fl. 9832.

A autoridade fiscal apurou as seguintes infrações:

1) OMISSÃO DE RECEITAS POR PRESUNÇÃO LEGAL: PASSIVO FICTÍCIO – omissão de receita caracterizada pelo registro, no passivo, de valores não comprovados lançados a crédito da conta 22030100025 – Adiantamento para Aumento de Capital; e omissão de receita caracterizada pelo registro, no passivo, de valores não comprovados lançados a crédito da conta 21010100563 – Sérgio Lopes Lombardi.

2) CUSTOS DOS BENS VENDIDOS E/OU SERVIÇOS PRESTADOS: CUSTOS NÃO COMPROVADOS.

A Multa Proporcional aplicada em relação à infração OMISSÃO RECEITA POR PRESUNÇÃO LEGAL (PASSIVO FICTÍCIO) foi de 75%; já com relação à infração CUSTOS NÃO COMPROVADOS, a Multa Proporcional aplicada foi de 150%.

O Relatório Fiscal (fls.9757/9766) aponta que o procedimento fiscal foi instaurado para verificação de indícios de omissão de receitas, consubstanciados em inconsistências nas contas de adiantamento de clientes, adiantamento para aumento de capital, e adiantamento a fornecedores no AC 2010, e em índices de tributação da receita bruta significativamente inferiores à média do setor no AC 2011.

A autoridade relatou que, visando prevenir discussão sobre decadência, optou por efetuar o encerramento parcial do procedimento fiscal para lançar os tributos devidos por infrações apuradas no Ano Calendário 2010 - o procedimento fiscal iniciado abrange os AC 2010 e AC 2011 e que o Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF de fls. 38 a 41 foi expedido para a entrega da documentação que amparou os lançamentos contábeis nas contas mencionadas.

O contribuinte entregou os documentos, fls. 43 a 106 e fls. 107 a 489, dentre os quais foram identificados elementos relacionados a adiantamento a fornecedores, pelo que a fiscalização expediu o Termo de Intimação Fiscal – TIF de fls. 490 a 492, que reitera a exigência de documentos que amparam os lançamentos nas demais contas de adiantamento examinadas.

O contribuinte apresentou o Demonstrativo de Adiantamentos – conta 110207, fls. 498 a 517. Posteriormente, acrescentou a carta de fls. 519/520, pela qual encaminhou os

documentos de fls. 521 a 783, e prestou esclarecimentos, afirmando que os adiantamentos para aumento de capital *“decorrem de adiantamentos realizados por sócios, originados de créditos que os mesmos possuíam perante fornecedores desta contribuinte e que foram usados para compensar débitos da empresa decorrentes de aquisições de produtos, tudo conforme demonstram os lançamentos contábeis que seguem em anexo”*.

O demonstrativo de fl. 521 relaciona as notas fiscais de aquisição de mercadorias da BUETTNER quitadas com os créditos dos sócios junto a esse fornecedor.

O contribuinte em relação aos adiantamentos de clientes, apresentou os demonstrativos de fls. 522 a 783 e informou que *“nem sempre os recebimentos eram identificados dentro do próprio mês e por isso eram lançados no sistema de forma aglutinada, por blocos”*. Acrescentou que a falta de pessoal e estrutura administrativa só permitiam a identificação e conciliação dos adiantamentos recebidos à medida da disponibilidade de tempo, *“algumas vezes até meses depois”*. Completou suas alegações afirmando que *“todos os valores possuem origem em operações de venda respaldadas por notas fiscais emitidas e devidamente comprovadas, tudo conforme se pode observar das notas fiscais já previamente entregues e das planilhas que ora se juntam, onde estão detalhados e abertos (sic) as contrapartidas desses lançamentos que dessa forma restam devidamente identificados”*.

Em vista das informações prestadas em relação aos adiantamentos para aumento de capital a fiscalização reiterou, por meio do TIF nº 2, de fls. 784/785, a requisição de documentação constitutiva dos adiantamentos para aumento de capital, e não a destinação de recursos adiantados, para o qual o contribuinte encaminhou contratos entre o sócio mutuante e as mutuárias BUETTNER, às fls. 794 a 796, e SELBY BRASIL TÊXTIL LTDA, às fls. 797 a 799, e as notas fiscais quitadas com esses créditos, esclarecendo, que não houve emissão de duplicatas ou qualquer outro tipo de título para cobrança dessas operações em face de acordo verbal pactuado entre as partes pelo qual as operações seriam simplesmente baixadas da contabilidade das empresas envolvidas.

Em face das informações prestadas, a fiscalização expediu o TIF nº 3, às fls. 824 a 826, que requisitou comprovação de lançamentos específicos a crédito da conta de adiantamentos para aumento de capital, ressaltando que não foi identificado qualquer lançamento na referida conta, em valores e datas coincidentes com os montantes referidos nos contratos.

Por carta, à fl. 831, o contribuinte informou que, em relação ao lançamento de R\$ 1.300.000,00 descrito no item 2 da intimação, *“os documentos comprobatórios e esclarecimentos que a empresa tem a prestar a respeito são os já apresentados quando da resposta ao termo de intimação fiscal nº 02, anteriormente realizada”*. E, em relação aos demais itens, declarou que *“não localizou os referidos documentos”*.

Posteriormente, a fiscalização expediu o TIF nº 4, de fls. 832 a 836, para requisitar a escrituração fiscal em meio magnético, bem como a documentação relativa aos lançamentos a título de juros de mora e *royalties*.

Em resposta de fls. 841/842, o contribuinte apresentou, pelos termos de fls. 844 a 845, os arquivos da escrituração fiscal relativos às notas fiscais emitidas pelo próprio e por terceiros, além dos arquivos auxiliares, todos até a competência 06/2011, esclarecendo que passou a transmitir o SPED Fiscal a partir da competência 07/2011. Além disso, informou estar apresentando contratos de licença e royalties, bem como comprovantes de despesas de juros de mora.

Em relação a notas fiscais de serviços, tanto próprias quanto de terceiros, declarou o contribuinte não ter exercido tal atividade, e, quanto aos arquivos de controle de estoque e registro de inventário (item 5 do TIF nº 4), solicitou prorrogação de prazo por 45 dias úteis, sendo fixado termo final em 09/12/2015, por meio do Comunicado nº 2, de fls.1457/1458, para o qual a Recorrente apresenta os documentos de fls. 1469 a 9715.

Com relação ao PASSIVO FICTÍCIO APURADO EM 2010, a fiscalização identificou lançamentos suspeitos nas contas passivas 22030100025 – ADIANTAMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL, e 21010100563 –SÉRGIO LOPES LOMBARDI, motivando a requisição de documentação comprobatória por meio do TIF nº 01, não atendido, e reprisada no TIF nº 02, para os quais o contribuinte apresentou instrumentos particulares de mútuo entre seu sócio, SÉRGIO LOPES LOMBARDI, credor, e as empresas BUETTNER E SELBY, devedoras em seus respectivos contratos, além de notas fiscais emitidas pela BUETTNER, alegando que os lançamentos nas referidas contas contábeis são resultados de acordos “verbais”, pelos quais o credor aceitou receber seu crédito em mercadorias fornecidas pela BUETTNER para a BOUTON, o que justificaria as antecipações de capital como contrapartida.

Relatou a fiscalização que quando foi confrontado, por meio do TIF nº.3, com os lançamentos contábeis referentes a essas operações, o contribuinte não teria comprovado a ocorrência efetiva dos eventos, limitando-se a informar que os esclarecimentos relativos ao assunto se restringem ao que já fora apresentado, isto é, acredita que os lançamentos se sustentam apenas com base em instrumentos particulares. Interpretou a fiscalização que acordos “verbais” não têm poder probatório e constituem prática implausível em operações regulares envolvendo quantias tão elevadas e empresas de porte tão significativo.

Fundamentou também a fiscalização que no plano jurídico-tributário a falta de documentação comprobatória dos lançamentos a crédito registrados na conta 22030100025 – ADIANTAMENTOS PARA AUMENTO DE CAPITAL, e 210101000563 – SÉRGIO LOPES LOMBARDI, autorizam a presunção legal de omissão de receitas pela constituição de passivo cuja efetividade e exigibilidade dos valores abaixo demonstrados o contribuinte não logrou comprovar, sujeitando-se ao disposto no artigo 281 do RIR:

Tabela 1 - Créditos não comprovados no passivo

Conta	Descrição da conta	Data	Valor	Histórico
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	01/02/2010	100.000,00	VLR ADTO AUMENTO CAPITAL
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	01/02/2010	1.300.000,00	LCTO.CTAS A PAGAR 26/02
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	01/07/2010	125.475,04	LANCAMENTO CONTAS A PAGAR
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	28/09/2010	30.000,00	VLR RECEB SERGIO L LOPES N/DATA
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	14/10/2010	30.000,00	VLR RECEB SERGIO L LOMBARDI N/DATA
22030100025	Adiant. P/Aumento de Capital	08/11/2010	300.000,00	TRANSFERENCIA SALDO DEVEDOR
21010100563	Sergio Lopes Lombardi	04/10/2010	200.000,00	Lancamento de Contas a Pagar
21010100563	Sergio Lopes Lombardi	08/11/2010	100.000,00	Lancamento de Contas a Pagar
21010100563	Sergio Lopes Lombardi	31/12/2010	900.000,00	OBTENCAO DE EMPRESTIMO LOMBARDI

Os valores acima foram considerados receitas omitidas e tributadas na forma da legislação, por meio de auto de infração.

Com relação aos CUSTOS NÃO COMPROVADOS EM 2010, a fiscalização fundamentou que meio do item 5 do TIF nº 5, foram requisitados os comprovantes de pagamentos das mercadorias adquiridas à vista da empresa BUETTNER constantes das notas fiscais relacionadas no Anexo IV do referido termo (fl.910).

Em atendimento o contribuinte apresentou documentos, às fls. 979 e seguintes. Analisando os documentos, a fiscalização observou que nenhum deles apresenta datas e valores coerentes com as notas fiscais de aquisição de mercadorias relacionadas no Anexo IV do TIF nº 5. Segunda a fiscalização:

“Trata-se de uma malsonante tentativa de harmonizar e compor o todo com partes aleatórias e estranhas entre si, completamente dissociadas da natureza na nota fiscal que se busca justificar.

Essa circunstância torna-se evidente quando o contribuinte apresenta documentos bancários para justificar o pagamento de notas fiscais emitidas dias depois, situação bem ilustrada na documentação de fl. 979, pela qual o contribuinte atribui pagamento da aquisição consignada na nota fiscal nº 49721, emitida em 18/02/2010, a 5 pagamentos que relaciona de forma a totalizar o exato valor da nota fiscal, anexando comprovantes de depósitos bancários, todos com beneficiários estranhos à operação e efetuados em datas bem anteriores a da emissão da nota fiscal a ser liquidada, sendo que apenas três deles (R\$ 70 mil, R\$ 45 mil e R\$ 35 mil) tem valores coincidentes com os pagamentos atribuídos pelo contribuinte. Para atingir o exato valor da nota fiscal, o contribuinte indica a utilização de R\$ 20.757,60, que compõe o depósito de R\$ 119.322,00 efetuado em favor de ESTAMPARIA S/A, e o valor de R\$ 49.140,00 restou desamparado ou, eventualmente, originário de parte do depósito de R\$ 107.460,00.”

Afirma a fiscalização que “essas circunstâncias são comuns a todos os documentos examinados, onde só se encontram comprovantes de depósito incoerentes com as notas fiscais de aquisição de mercadorias adquiridas da BUETTNER, efetuados em favor de terceiros, em datas incompatíveis com a data de aquisição e, para atingir o total da nota fiscal, o contribuinte se utiliza do burlesco artifício de “baixas parciais” representativas de parcelas de depósitos bancários, também efetuados por terceiros.

De acordo com a interpretação da fiscalização, os fatos apurados constituem dedução indevida de custos insubsistentes, sujeita a multa qualificada, haja vista a simulação de compra de mercadorias, cujo dolo se revela na inidoneidade de documentos apresentados como prova das operações de aquisição de mercadorias.

A fiscalização procedeu ao encerramento parcial do presente procedimento fiscal, para lançar os tributos devidos no AC 2010, consignando o crédito tributário nos autos do processo nº 13971.724060/2015-71, que seguiu para cobrança administrativa, ficando o procedimento em curso adstrito ao AC 2011.

Às fls. 13774 dos autos consta Despacho reconhecendo que os valores referentes à exigência de IR e CSLL SOBRE PASSIVO FISCTÍCIO foram incluídos no PERT e estão incluídos no processo 13971.724554/2015-55.

PRELIMINAR DE NULIDADES

A Recorrente requer seja declarada a nulidade dos Autos de Infração afirmando com relação ao PIS/COFINS, ocorreu nulidade das notificações, pois não foi considerada a existência de saldos credores acumulados no período notificado e a necessária recomposição da conta gráfica conforme sistemática não-cumulativa inerente à espécie.

Argumentou a Recorrente que os custos glosados são reais e independentemente disso a fiscalização não investigou quando eles foram deduzidos da apuração do IRPJ/CSLL, havendo insanável nulidade por erro na identificação do aspecto temporal dos *supostos* fatos geradores.

Alegou que não há de se falar em passivo fictício e nem tampouco em omissão de receitas, pois não se atentou a autoridade notificante que a origem de muitos destes lançamentos reside em períodos anteriores àqueles indicados na autuação, o que a um só tempo revela decadência e, também, nulidade.

Afirma que a despeito de estarem devidamente comprovadas as operações de compra, não bastasse, cabe dizer que a fiscalização não se atentou quanto ao efetivo momento da apropriação dos custos na apuração do IRPJ e da CSLL, havendo, neste aspecto, evidente nulidade, por incorreção tanto do aspecto material quanto do aspecto temporal do fato gerador.

O Recurso Voluntário afirmou ainda que deveria ser reconhecida a NULIDADE DO ACÓRDÃO da DRJ, afirmando que *“evidentemente cerraram os olhos ao argumento em torno da necessidade apurar o lançamento destes custos na apuração do IRPJ/CSLL, e não simplesmente considerar de modo automático a emissão da NF como apropriação das despesas, contaminando os aspectos material e temporal do lançamento e que outro argumento para o qual se quedou absolutamente omissa diz respeito ao não abatimento dos impostos recuperáveis, cuja análise, da mesma forma, não tem nenhuma vinculação com as provas apresentadas pela contribuinte.*

Ocorre que os argumentos apontados pela Recorrente não caracterizam a nulidade de lançamento de ofício, conforme dispõe o art. 59 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, abaixo transcrito:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Por outro lado, o Termo de Verificação Fiscal menciona corretamente a matéria tributável.

Diante da conclusão acima, foram determinadas as bases de cálculo para o arbitramento do IRPJ, a apuração do IPI e das contribuições (CSLL, PIS e COFINS).

Portanto, a autoridade fiscal seguiu corretamente os procedimentos e a lei, não sendo o caso de nulidade. Afasto a preliminar.

A questão da decadência e da multa agravada serão julgadas após a análise do mérito por dependerem desta análise para melhor aplicação de seus institutos.

MÉRITO

O debate no presente caso refere-se à omissão de receitas originadas de diversas situações, sendo que caberia ao contribuinte afastar as provas apresentadas pela fiscalização e não o fez, tendo apresentados diversos documentos sem coerência lógica e sem metodologia, e ainda sem valor probante. Por sua vez a DRJ reanализou os documentos apresentados pelo Recorrente e os comparou aos argumentos e fundamentos do Auto de Infração, análise essa que julgo pertinente, devendo ser mantida a qual colaciono abaixo como razão de decidir:

Da Omissão de Receitas

30. No tocante aos documentos listados às fls. 9805 até 9807, há que esclarecer, quanto à omissão de receitas, o seguinte:

1) conta 22030100025 – R\$ 1.400.000,00:

- a) embora a impugnante tenha alegado que o valor de R\$ 1.300.000,00 diz respeito aos pagamentos à Buettner com créditos do Sr. Sérgio Lopes Lombardi, compulsando os autos, sobretudo às fls. 521, 13446 até 13493 e 13515, verifiquei que no cômputo do valor total de R\$ 1.300.000,00, referente às supostas vendas efetuadas pela Buettner à Bouton, não constam dos autos nove notas fiscais relacionadas no extrato de fl.13.515, com data de quitação em 03/03/10, nos seguintes valores: R\$ 22.599,86; R\$ 2.174,93; R\$ 7.652,31; R\$ 7.323,18; R\$ 6.491,45; R\$ 26.911,77; R\$ 7.400,24; R\$ 14.698,40; e R\$ 114,12.*

- b) verifiquei que as Notas fiscais que constam das fls. 13446 até 13493 perfazem o valor total de R\$ 1.144.184,04 (R\$744.595,91+R\$ 399.588,13), sendo que: 12(doze) notas fiscais foram emitidas em novembro/2009 e dezembro/2009 (valor total de R\$ 744.595,91); e*

06(seis) notas fiscais foram emitidas em janeiro/2010 e fevereiro/2010 (valor total de R\$ 399.588,13).

- c) constatei que a Nota Fiscal 45.158 está com seu valor reduzido para R\$ 142.699,40 (induzindo a entender que a redução do valor é simplesmente para completar o valor total de R\$ 1.300.000,00), fl.521, quando o valor correto da referida nota fiscal é de R\$ 175.116,95 (fl.13.491/13.492).

- d) quanto ao sócio Claudemir Eduardo, verifiquei que o valor que consta como empréstimo à Bouton em sua declaração de IRPF é de R\$ 112.000,00, e não de R\$100.00,00, conforme aduz a atuada, vide fl.10.294;

2) conta 22030100025 – 01/07/2010 – R\$ 125.475,04

- se refere às notas fiscais (de venda) nºs. 2171 e 2172, constantes às fls. 13.496 a 13498, que foram emitidas pela empresa Pool Service – CNPJ 02.756.743/0001-11, tendo como destinatária a Bouton - a própria atuada confirma que foram incorretamente escrituradas como adiantamento de aumento de capital;

3) conta 22030100025 – 28/09/2010 – R\$ 30.000,00 e conta 22030100025 – 14/10/2010 – R\$ 30.000,00:

- não há nos autos documentos hábeis e idôneos que possam comprovar a operação, tampouco comprovantes de depósito em bancos;

4) conta 22030100025 – 08/11/2010 – R\$ 300.000,00, fls.13.512 a 13.513:

- não há nos autos documentos hábeis e idôneos que possam comprovar a operação;

5) conta 21010100563 – 14/10/2010 – R\$ 200.000,00, fl.13.514:

- não há nos autos documentos hábeis e idôneos que possam comprovar a operação;

6) conta 21010100563 – 08/11/2010 – R\$ 100.000,00, fl.13514:

- não há nos autos documentos hábeis e idôneos que possam comprovar a operação;

7) conta 21010100563 – 31/12/2010 – R\$ 900.000,00:

- consta da declaração de IRPF, ano-calendário 2010, do Sr. Sérgio Lopes Lombardi, tal valor concedido como empréstimo para a Bouton, à fl. 10.299 – a própria atuada afirma que tal valor foi incorretamente escriturado como adiantamento para aumento de capital.

31. Conforme visto acima, percebe-se de maneira clarividente que a empresa em sua Impugnação (e com os seus Anexos) não conseguiu comprovar, através de documentos hábeis e idôneos, as operações que justificariam a improcedência das infrações que lhe foram imputadas nos autos de infração em apreço.

32. A meu pensar, fica claro que o que consta das argumentações da impugnante são apenas tentativas de juntar documentos aleatórios e desconexos com a questão, envolvendo terceiros, na ânsia de se formar (totalizar) os valores das notas fiscais apresentadas em sua defesa, verbi gratia, os documentos de fls.979 a 984, para justificar as ocorrências pelas quais foi atuada.

33. Ressalte-se que no caso de passivo fictício, após intimação do Fisco para que o fiscalizado comprove a escrituração de suas operações com documentos hábeis e idôneos, o ônus da prova é invertido, passando a ser do Impugnante. No caso em apreço, o contribuinte não logrou êxito em confirmar a origem e a suposta tributação dos valores em aberto em sua contabilidade, considerados como passivo fictício pela autoridade lançadora.

Logo, deve ser mantido entendimento de omissão de receita vez que o Auto de Infração fez prova de sua existência e por sua vez os argumentos da Recorrentes não afastaram essa prova.

Dos Custos Não Comprovados

Com relação a autuação - “custos não comprovados” -, a Recorrente também não apresentou provas convincentes.

De fato, a Recorrente juntou aos autos as 09 (nove) notas fiscais que deram origem à referida infração, às fls. 13.423 até 13445, no valor total de R\$ 2.800.691,77, que têm como remetente a Buettner e como destinatário a Bouton.

No entanto, a apresentação de notas fiscais desconexas do conjunto probatória não é suficiente para a comprovação dos custos nelas consignados, vez que se faz necessário a comprovação que foram realizadas as operações por ela representadas e que foram devidamente escriturados, bem como devem ser documentos hábeis e idôneos.

Em relação a PIS/COFINS, não há como considerar a existência de saldos credores acumulados no período notificado e a recomposição da conta gráfica, conforme sistemática não-cumulativa, pois a Autuada não demonstrou que os créditos supostamente acumulados estão disponíveis para serem utilizados.

Ademais, o próprio contribuinte relatou que ocorria em seu sistema contábil, tendo afirmado expressamente que: “...nem sempre os recebimentos eram identificados dentro do próprio mês e por isso eram lançados no sistema de forma aglutinada, por blocos”. (...)“a falta de pessoal e estrutura administrativa só permitiam a identificação e conciliação dos adiantamentos recebidos à medida da disponibilidade de tempo, algumas vezes até meses depois”.

MULTA QUALIFICADA

O auto de Infração aplicou a penalidade de 150% apenas com relação aos custos não comprovados.

A Recorrente defende que a existência de amplo acervo probatório nos autos é suficiente a demonstrar a *realidade* das operações questionadas, mas, segundo suas palavras os *juizadores de primeira instância fizeram ouvidos moucos, silenciando por completo a esse respeito, o que inclusive denota a nulidade do julgado, conforme amplamente debatido acima. Em verdade a d. autoridade julgadora se baseou em respostas apresentadas pela recorrente de forma honesta e verdadeiras para concluir, de modo açodado, data venia, que a mesma agiu de forma pensada para ocultar valores tributáveis.*

Defende que o fato de reconhecer que sua escrita contém deficiências não poderia ser interpretada como uma atitude premeditada e dolosa que tem como objetivo burlar o fisco e sim que expressaria a sua boa-fé, evidenciada por amplo acervo probatório, defendendo que as inconsistências reconhecidas em sua escrita contábil, além de não terem sido promovidas com intenção de benefício, efetivamente não trouxeram nenhum prejuízo ao Erário.

A Recorrente defende ainda ante a inexistência de fraude, argumentando que o pressuposto para a aplicação da multa majorada, tanto na redação original do citado artigo 44, da Lei nº 9.430/96, como na redação atual dada pela Lei nº 11.488/2007, é que esteja configurado evidente intuito de fraude e ao menos uma das hipóteses previstas nos artigos 71, 72 e 73, todos da Lei nº 4.502/64. (tais artigos estão transcritos às fls. 9814/9815).

Pois bem. O Relatório Fiscal (fls.9757 a 9766) apontou as seguintes condutas como ensejadoras da multa qualificada:

- *Em atendimento ao Termo de Intimação nº.5, fl.846 a 848, o contribuinte apresenta uma plêiade de documentos dos mais diversos, às fls. 979 e seguintes, sem qualquer esclarecimento formal. Analisando os documentos, observa-se que nenhum deles apresenta datas e valores coerentes com as notas fiscais de aquisição de mercadorias relacionadas no Anexo IV do TIF nº 5;*
- *Trata-se de uma malsonante tentativa de harmonizar e compor o todo com partes aleatórias e estranhas entre si, completamente dissociadas da natureza na nota fiscal que se busca justificar. Essa circunstância torna-se evidente quando o contribuinte apresenta documentos bancários para justificar o pagamento de notas fiscais emitidas dias depois, situação bem ilustrada na documentação de fl. 979, pela qual o contribuinte atribui pagamento da aquisição consignada na nota fiscal nº 49721, emitida em 18/02/2010, a 5 pagamentos que relaciona de forma a totalizar o exato valor da nota fiscal, anexando comprovantes de depósitos bancários, todos com beneficiários estranhos à operação e efetuados em datas bem anteriores a da emissão da nota fiscal a ser liquidada, sendo que apenas três deles (R\$ 70 mil, R\$ 45 mil e R\$ 35 mil) têm valores coincidentes com os pagamentos atribuídos pelo contribuinte;*
- *Para atingir o exato valor da nota fiscal (nº 49.721), o contribuinte indica a utilização de R\$ 20.757,60, que compõe o depósito de R\$ 119.322,00 efetuado em favor de ESTAMPARIA S/A, e o valor de R\$ 49.140,00 restou desamparado ou, eventualmente, originário de parte do depósito de R\$ 107.460,00;*
- *Essas circunstâncias são comuns a todos os documentos examinados, onde só se encontram comprovantes de depósito incoerentes com as notas fiscais de aquisição de mercadorias adquiridas da BUETTNER, efetuados em favor de terceiros, em datas incompatíveis com a data de aquisição e, para atingir o total da nota fiscal, o contribuinte se utiliza do burlesco artifício de “baixas parciais” representativas de parcelas de depósitos bancários, também efetuados por terceiros.*

44. Conclui o Autuante que os fatos apurados, à evidência do tamanho embuste, constituem dedução indevida de custos insubsistentes, sujeita a lançamento de ofício com

juros de mora e multa qualificada, haja vista a simulação de compra de mercadorias, cujo aquisição de mercadorias.

44.1 Acrescenta-se que é mister asseverar que a autuada ignorou a observância das disposições legais no que tange à manutenção de sua escrita fiscal, conforme se verifica em sua impugnação, fl. 9791, ao tentar justificar a respeito do fato de alguns pagamentos a terceiros pela Bouton terem ocorrido antes das emissão das notas fiscais de fornecimentos de mercadorias, ao afirmar: “... Isso ocorreu pela razão de as partes terem estabelecido uma sistemática de “conta corrente” em que havia sucessivos pagamentos pela Bouton a terceiros apontados pela Buettner, e sucessivos fornecimentos de mercadorias por esta última. De tempos em tempos havia encontros de contas, oportunidades em que poderia se verificar créditos a favor da Bouton (como ocorrido em diversas situações), e o contrário também”.

45. Ainda no que tange à sua escrituração mantida, consoante pode ser verificado à fl.519, em resposta ao Termo de Intimação nº.1, fls.490 até 492, o contribuinte faz um relato do descontrole que ocorria em sua sistema contábil ao afirmar que: “...nem sempre os recebimentos eram identificados dentro do próprio mês e por isso eram lançados no sistema de forma aglutinada, por blocos”. (...)

*46. Neste mesmo tópico, acrescenta, às fls.519/520, o contribuinte que “a falta de pessoal e estrutura administrativa só permitiam a identificação e conciliação dos adiantamentos recebidos à medida da disponibilidade de tempo, **algumas vezes até meses depois**”.*

47. Além disso, às fls.792/793, verifica-se que o contribuinte confirma seu descontrole contábil ao afirmar: “... já quanto aos comprovantes de liquidação das duplicatas, esclarece-se que por já existir um acordo verbal e prévio entre as partes para o pagamento do mútuo via as mercadorias fornecidas, não eram emitidas duplicatas para a cobrança das notas, sendo as mesmas baixadas diretamente na contabilidade das partes...”

48. Verifica-se, portanto, que a conduta reprovável do contribuinte manifestou-se de várias formas, ficando identificada a intenção, consistente no tempo, de ocultar do Fisco valores tributáveis por ele devidos, uma vez que não apresentou documentos hábeis e idôneos que pudessem comprovar suas operações, embora tivesse sido intimado a fazê-lo, várias vezes, durante o procedimento fiscal.

49. Assim sendo, no meu entendimento, encontram-se nos autos todos os elementos probantes a justificarem a manutenção da multa de ofício qualificada aplicada, vez que a realidade fática foi bastante para demonstrar, nos limites da legalidade e do corolário da tipicidade, a conduta ilícita do contribuinte.

Com todo respeito à defesa, nos parece que a juntada de diversos documentos apresentados de forma avassaladora acabou por fortalecer a tese do auto de infração, porque além de não terem comprovados os fatos que uma prova objetiva poderia fazê-lo acabou por passar a mensagem de que teriam o condão de ofuscar a identificação da verdade quando do julgamento.

Portanto, além de não terem sido apresentados documentos objetivos para comprovar as defesas, o Recorrente, aparentemente, tentou utilizar estratégia de confundir a fiscalização e os julgadores que uma enxurrada de documentos que, não final do dia, demonstram o dolo de distorcer a realidade e não comprová-la.

Nesse sentido, restou demonstrado o dolo necessário para aplicação da multa qualificada quando evidenciada a conduta do contribuinte de ocultar do Fisco valores tributáveis por ele devidos, uma vez que não apresentou documentos hábeis e idôneos que pudessem comprovar suas operações e ainda tentou acobertar a verdade dos fatos com documentos desconexos.

Nesse cenário, deve ser mantida a qualificação da multa prevista no art. 44, I, § 1º, inciso I, da Lei nº 9.430/1996.

No entanto, cabe uma observação final que irá beneficiar os Recorrentes em face de **alteração da legislação cuja aplicação se impõe ao presente caso.**

Verifica-se que o § 1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 foi alterado pela Lei nº 14.689/2023, com acréscimo dos incisos VI, VII e §§ 1º-A e 1º-C, passando o dispositivo a ostentar a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

*§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será duplicado** nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. [\(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007\)](#)*

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo **será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de: (Redação dada pela Lei nº 14.689, de 2023)**

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-A. Verifica-se a reincidência prevista no inciso VII do § 1º deste artigo quando, no prazo de 2 (dois) anos, contado do ato de lançamento em que tiver sido imputada a ação ou omissão tipificada nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, ficar comprovado que o sujeito passivo incorreu novamente em qualquer uma dessas ações ou omissões. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-B. (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-C. A qualificação da multa prevista no § 1º deste artigo não se aplica quando: (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

I – não restar configurada, individualizada e comprovada a conduta dolosa a que se referem os arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

II – houver sentença penal de absolvição com apreciação de mérito em processo do qual decorra imputação criminal do sujeito passivo; e (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

III – (VETADO). (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 1º-D. (VETADO); (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

§ 5º Aplica-se também, no caso de que seja comprovadamente constatado dolo ou má-fé do contribuinte, a multa de que trata o inciso I do caput sobre: (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

I - a parcela do imposto a restituir informado pela contribuinte pessoa física, na Declaração de Ajuste Anual, que deixar de ser restituída por infração à legislação tributária; e (Redação dada pela Lei nº 12.249, de 2010)

Note-se que o § 1º do caput do artigo 44 acima transcrito alterou o termo “duplicado” pelo termo “majorado” na seguinte disposição: “o percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será **majorado** nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº

4.502, de 30 de novembro de 1964”, e na sequência apontou duas possibilidades para a majoração em seus incisos VI e VII:

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

VII – 150% (cento e cinquenta por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício, nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023)

Ou seja, a nova lei, através da substituição do inciso VI acima, passou a dispor que na hipótese de ausência de reincidência, deve ser aplicada (no caso reduzida) a multa de 100%, sendo, portanto, reduzida de 150% para 100%.

Isto porque a redação anterior dobrava automaticamente a multa de 75% (mencionada no *caput*), o que implicava na multa de 150%. A redação nova da lei não dobra mais **automaticamente** a multa de 75% e sim aponta a multa de 100% para os casos gerais (de não reincidência). Isto significa que a multa que antes era de 150% passou a ser de 100% para não reincidentes, deixando de dobrar automaticamente.

Por sua vez, no caso de reincidência, a multa de 150% será aplicada (dobrada). Em termos práticos, se o contribuinte não for reincidente a multa será de 100% e não mais de duas vezes 75%.

Ocorre que no presente caso a fiscalização não esclareceu se seria o caso ou não de ocorrência de reincidência da conduta infracional. Consequentemente, conforme estatuído pelo inciso VII e § 1-A deve ser referida “multa qualificada” reduzida de 150% para 100%.

Resumindo, mantenho a qualificação da multa de ofício, porém reduzindo seu percentual para 100%.

DECADÊNCIA

A Recorrente alega que a contagem do prazo se dá a partir do fato gerador do tributo – artigo 150, § 4º, do CTN -, e que os “débitos” de PIS/COFINS, relativos às competências 01/2010 a 11/2010, foram notificados após o decurso do prazo de cinco anos, contados dos respectivos fatos geradores, de onde se segue que eles teriam sido atingidos pela decadência.

Alega também que em todos os meses notificados a empresa apurou saldos credores de PIS/COFINS, sendo inegável as antecipações de pagamento existentes, não mediante pecúnia, mas sim através de créditos acumulados e que nenhum destes créditos foi glosado pela fiscalização e, portanto, são válidos para todos os fins de direito.

Argumentou que se a decadência for contada nos moldes do artigo 173, do CTN, a entrega de declarações antecipou o início da contagem, pois a jurisprudência é muito tranquila no sentido de que a entrega de declarações pelo contribuinte ao fisco equivale à “medida preparatória indispensável ao lançamento”, de sorte que a partir de então tem início o prazo decadencial e que que enviou ao fisco declarações pertinentes ao PIS/COFINS, especificamente

DACONs e DCTFs, contexto em que as competências de 1/2010 e anteriores restaram atingidas pela decadência, pois a notificação de lançamento veio a lume somente depois de decorridos mais de cinco anos desde o início da contagem deste prazo.

Ocorre que o auto de infração se refere a exigência IRPJ, CSLL, PIS e COFINS – com fatores geradores compreendidos entre o período de 01/02/2010 até 31/12/2010 -, tendo sido emitido em 11/12/2015, com ciência do contribuinte em 14/12/2015.

Nesse cenário, o lançamento de ofício ocorreu dentro do prazo de cinco anos (14/12/2015) em relação aos fatos geradores questionados, não ocorrendo, pois, o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, sendo demonstrado que o dolo identificado determina que o prazo a ser considerado é o mencionado em referido artigo.

Ademais, quanto à alegação da Recorrente acerca de ter realizado antecipação de pagamento de tributos por conta da existência de saldos credores de PIS/COFINS, não foi considerado pela DRJ, como pagamento, a utilização dos referidos créditos, isto é, não foi aceita como equivalente à antecipação de pagamentos previstos no artigo 150 do CTN. Para essa tese teria de ter sido comprovado o efetivo pagamento, o que não ocorreu.

De qualquer forma, seja pela presença de dolo e seja porque não restou evidenciado nos autos que ocorreu o pagamento, não há que se falar em aplicação do artigo 150 do CTN.

TAXA SELIC SOBRE MULTA

A Recorrente defendeu a necessidade do afastamento da SELIC sobre a multa, visto que o art. 43 da Lei nº 9.430/96 prevê a incidência dos juros de mora apenas sobre tributos e contribuições, não alcançado a incidência sobre a multa.

Todavia, essa matéria já foi sumulada.

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)

Logo, não deve ser mantido a aplicação da Taxa Selic sobre a multa.

Diante o exposto, conheço o Recurso Voluntário, afasto a preliminar e dou parcial provimento ao Recurso Voluntário para manter integralmente a decisão da DRJ, reduzindo, todavia, o percentual correspondente ao valor da multa de ofício qualificada a 100% em face da retroatividade benigna prevista no artigo 106, II, “c” do CTN, com a redação dada pelo artigo 8º da Lei nº 14.689, de 2023, ao artigo 44, § 1º, inciso VI, da Lei nº 9.430/1996, sendo mantida, no mais a decisão da DRJ.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 1402-007.629 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13971.724060/2015-71

Ricardo Piza Di Giovanni

DOCUMENTO VALIDADO